

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.4

### ФОРМИРОВАНИЕ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ

*д-р экон. наук, проф. П.Я. ПАПКОВСКАЯ*  
(Белорусский государственный экономический университет, Минск)

*Рассматривается формирование оценки средств в обороте. Показана необходимость усовершенствования в целях обоснованного ускорения их оборачиваемости, обеспечения соответствия формирования результата деятельности произведенным затратам и сохранения действующей системы контроля. Для обеспечения детализации учета расходов по заготовлению и хранению сырья, материалов рекомендуется открыть субсчета в разрезе расходов по материалам, видам производств и далее систематизировать в разрезе аналитических счетов. Целесообразно регламентировать нормативными положениями право хозяйствующих субъектов самим устанавливать срок полезной эксплуатации имущества, находящегося в обороте, и ввести эту норму в свою учетную политику.*

**Ключевые слова:** запасы, бухгалтерский учет, себестоимость, расходы по заготовке, транспортные расходы, учетная политика.

Состав расходов, включаемых в фактическую себестоимость заготавливаемых материальных ресурсов, не в полной мере формирует их оценку. Определенная их часть отражается на практике в составе общехозяйственных затрат. Рассмотрение проблемы совершенствования учета материальных ресурсов обусловлено значительным объемом работы на данном участке и наличием достаточно большого круга нерешенных методических вопросов в построении учетных моделей согласно действующим нормативным положениям. В общей структуре затрат на производство сельскохозяйственной продукции материальные затраты составляют 75%, из них 48% – покупные материальные ценности. Это обуславливает роль учета материальных затрат в формировании их оценки и себестоимости продукции.

**Основная часть.** Согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий определен порядок учета материалов на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам [1]. Фактическая себестоимость приобретения складывается из стоимости по ценам и расходов по заготовке и доставке этих ценностей на предприятие. Перечень таких расходов регулируется соответствующими нормативными положениями. В фактическую себестоимость запасов включаются также фактические затраты организации на приведение их в состояние, пригодное для использования [2].

Материальные ресурсы, реализуемые в производственном процессе, определенное время находятся на предприятии в запасе, поэтому у предприятия возникают расходы по их хранению. Эти расходы значительны, так как включают: затраты на содержание складских помещений и погрузочно-разгрузочных приспособлений; расходы на оплату труда заведующих складами и рабочих; недостачи и потери за время их хранения (это расходы на сушку семенного материала, лесоматериалов, хранение спирта в виноделии и др.); расходы на охрану и противопожарные мероприятия; расходы на аренду помещений. Кроме того, стоимость материалов изменяется за время нахождения в запасе на сумму их дооценки в связи с инфляционными процессами. Действующий план счетов не предусматривает отражения таких расходов ни на счетах учета материальных ценностей, то есть счетах 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материалов», ни на счете 26 «Общехозяйственные затраты».

Сформировался правовой вакуум в учете затрат по хранению материальных запасов в производственном процессе, хотя в учетной практике указанные расходы отражаются в составе общехозяйственных затрат и подлежат ежемесячному списанию независимо от характера использования материальных ценностей на затраты процесса текущей деятельности. Такой подход к учету и распределению расходов по хранению производственных запасов ничем не обоснован и приводит к неправильному формированию результативных производственных показателей.

Товарно-материальные запасы составляют значительную часть активов предприятий и являются важным фактором в определении их финансового положения. Международная теория и практика бухгалтерского учета выработала методически обоснованные позиции в определении понятия товарно-материальных запасов и формировании их фактической стоимости, что закреплено в Международном стандарте IAS 2 «Запасы», введенном в действие на территории Республики Беларусь в качестве технических нормативных правовых актов с 1 января 2017 года [3].

Таким образом, фактическая себестоимость производственных запасов общепризнанно включает расходы по заготовлению и хранению. Ее формирование и контроль за уровнем можно обеспечить, из-

менив порядок отражения данных расходов в системе их синтетического и аналитического учета. В характеристике счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» приведено его назначение для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей [1]. По дебету этого счета должны находить отражение все вышеуказанные расходы по их заготовлению. Целесообразно на этом же счете отражать и расходы по их хранению за время нахождения в запасе, а также результаты от их переоценки. Такой порядок учета позволит обеспечить концентрацию материальных ценностей на одном счете и определять фактическую себестоимость заготовления и хранения в целях производственного процесса. Следовательно, счет 15 должен называться «Заготовление (приобретение) и хранение материалов», по своему назначению он будет регулирующим счетом, дополняющим счет 10 «Материалы».

При списании материалов в производство (или по другим каналам выбытия) соответствующая доля расходов, учтенных на счете 15 «Заготовление (приобретение) и хранение материалов», также будет списываться, обеспечивая тем самым отражение использования материальных ресурсов по их фактической себестоимости. На этом же счете найдет отражение отклонение между покупной ценой материалов и их учетной стоимостью в тех случаях, когда учет материалов на предприятии на счете 10 «Материалы» организован по учетным ценам. Таким образом, рекомендуется по дебету счета 10 «Материалы» отражать стоимость приобретенных материалов по покупной стоимости (цене приобретения) или учетным ценам в зависимости от принятого порядка их учета согласно учетной политике предприятия, а на счете 15 «Заготовление (приобретение) и хранение материалов» – все расходы по их заготовлению и хранению.

Для обеспечения детализации учета расходов по заготовлению и хранению сырья и материалов к счету 15 рекомендуется открыть субсчета в разрезе расходов по материалам и видам производств. В разрезе каждого субсчета затраты рекомендуется систематизировать в разрезе следующих аналитических счетов [4, с. 80]: транспортные расходы; общезаготовительные расходы; операционные расходы по хранению. Базой распределения расходов, учтенных на счете 15, будет являться покупная (или учетная) стоимость материалов, использованных по соответствующим производственным направлениям.

Одним из видов производственных запасов являются предметы в составе средств в обороте. По своей функциональной принадлежности эти материальные ценности относятся к имуществу, участвующему в производственном процессе неоднократно и выступающему в роли средств труда. Однако в силу их относительно небольшой стоимостной оценки и в соответствии с принятым порядком такое имущество относят к средствам в обороте, то есть производственным запасам. Номенклатура таких предметов велика, а их стоимостная оценка по цене приобретения сильно различается, что сказывается на порядке списания их стоимости.

Сложность принятия решения по списанию стоимости такого имущества обуславливается большой его номенклатурой, насчитывающей более 1 тыс. позиций, а также тем, что процесс перенесения их стоимости на затраты (амортизация) опосредован действующей системой налогообложения конечного результата хозяйствования. В соответствии с инструктивными указаниями все многообразие предметов в обороте классифицируются по следующим позициям: инструменты и приспособления общего назначения; специальные инструменты и специальные приспособления; технологическая тара, многократно используемая в производственном процессе; производственный инвентарь; хозяйственный инвентарь; приборы, средства автоматизации и лабораторное оборудование; специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления; постельные принадлежности; прочие предметы.

Организация аналитического учета по приведенным классификационным группам свидетельствует, с одной стороны, о большом объеме учетной работы, а с другой – об отражении этого имущества в составе основных средств с линейным способом амортизации его стоимости в течение длительного срока. В целях обоснованного ускорения оборачиваемости средств хозяйствующих субъектов, обеспечения соответствия формирования результата деятельности произведенным затратам и сохранения действующей системы контроля за использованием такого имущества порядок учета средств в обороте необходимо усовершенствовать.

Обоснованным будет отказ от применения способа списания их стоимости в соответствии с нормативными или сметными ставками, то есть пропорционально прогнозируемому выпуску продукции, так как такой прогноз объема продукции (работ, услуг) является условным показателем, подверженным значительным колебаниям из-за принимаемых в расчет сметного калькулирования исходных критериев, и может быть пересмотрен в ходе каких-либо проверок правильности формирования финансового результата.

В методике учета средств в обороте имеются и другие неточности. Это относится к порядку отражения на счетах бухгалтерского учета материальных ценностей по цене возможного использования при выбытии (списании) средств в обороте из-за потери свойств полезной их эксплуатации и отражения на счетах процедуры списания, что приводит на практике к разным вариантам. Целесообразно предусмотреть отражение порядка принятия к учету материальных ценностей при 100-процентном списании стоимости средств в обороте в состав затрат на производство при их передаче в эксплуатацию по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов по учету соответствующих затрат на производство, в которых были использованы эти предметы. Такая рекомендация основывается на следующем: учтен-

ную в составе затрат на производство продукции (работ, услуг) стоимость списанных средств в обороте следует уменьшить на стоимость полученных при их ликвидации материалов только в другом отчетном периоде [4, с. 91].

Такой подход позволит в современных условиях ведения хозяйственной деятельности формировать реально производственные затраты. Любая нормативная база не может отразить всего многообразия хозяйственной практики, поэтому возникает много проблем при ее практическом применении. Например, в действующих нормативных указаниях не раскрыт порядок отражения недоамортизированной (недосписанной) суммы предметов при их выбытии (потере полезных свойств) ранее установленного срока полезного использования в случаях, если в этом нет вины работников (пользователей). В хозяйственной деятельности часто возникает ситуация, когда необходимо досрочно списать стоимость такого имущества и учетной службе предприятия в каждом случае приходится обосновывать правомерность включения указанных затрат в состав себестоимости в связи с определенными хозяйственными факторами, подтверждающими реальное состояние учетных объектов на предприятии. Решение о включении таких затрат в себестоимость на основе мнения специалистов по бухгалтерскому учету для повышения достоверности информации о хозяйственной деятельности является правомочным, однако на практике в таких ситуациях возникают вопросы, касающиеся налогообложения, в частности исчисления налога на прибыль.

**Заключение.** Формирование оценки используемых в производстве продукции (работ, услуг), материалов влияет на результат хозяйственной деятельности. Поэтому, во-первых, целесообразно регламентировать нормативными положениями право хозяйствующих субъектов самим устанавливать срок полезной эксплуатации имущества, находящегося в обороте, и ввести эту норму в свою учетную политику. Во-вторых, положения учетной политики предприятий, практические подходы к раскрытию отдельных фактов хозяйственной деятельности в условиях противоречивости несовершенства действующих нормативных документов должны предусматривать приоритетность содержания и сущности явления перед формой и быть достаточными для аудиторов и налоговой службы при подтверждении достоверности финансовой отчетности (информации). Значимость профессионального суждения должна утверждаться в общественном сознании в качестве непреложного фактора формирования достоверной экономической информации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Об установлении Типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 02.12.2013.
2. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету запасов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 ноября 2010 г., № 133 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2012.
3. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь и Нац. банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г. № 657/20.
4. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск : Информпресс, 2001. – 216 с.

Поступила 03.04.2017

#### THE FORMATION OF THE INVENTORY ASSESSMENT

P. PAPKOVSKAJA

*The formation of the assessment of the funds in turnover is presented. The formation of the assessment of the funds in turnover should be improved in order to justify the acceleration of the turnover of funds, to ensure the conformity of the formation of the result of activities to the costs incurred and to maintain the control system. In order to ensure the detailed accounting of expenses for the preparation and storage of raw materials and materials, it is recommended to open sub-accounts in the context of costs for materials, types of production and further systematize in the context of analytical accounts. It is advisable to fix in the regulations the right of the economic entities to establish the useful life of the funds in turnover on their own and to introduce this statement into their accounting policy.*

**Keywords:** inventories, accounting, cost price, costs on preparation, transport costs, accounting policy.